

**COINFO : Corso di formazione per i Segretari Amministrativi di
Dipartimento dell'Università degli Studi di L'Aquila**

**ASPETTI GIURIDICI, PREVIDENZIALI E TRIBUTARI
DELLE UNIVERSITA' ANNO 2008**

- **COLLOCAZIONE TRIBUTARIA DELL'UNIVERSITA'**
- **UNIVERSITA' / SOSTITUTO D'IMPOSTA**
- **LAVORO DIPENDENTE**
- **COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE:**
 - a) **ASPETTI GIURIDICI E TRIBUTARI**
 - b) **ESEMPIO**
- **PRESTAZIONI OCCASIONALI e PROFESSIONALI**

L'AQUILA, gennaio 2008

Corrado Coppolecchia
Area Fiscale Tributaria
Università degli Studi di Bari
COPPOLECCHIA@RAGIONERIA.UNIBA.IT

INIZIO

QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELL'UNIVERSITA'

-

UNIVERSITA'-SOSTITUTO D'IMPOSTA

Prima di collocare e qualificare tributariamente l'Università, è opportuno effettuare un percorso utile a puntualizzare alcuni concetti, del diritto tributario italiano, che più volte incontreremo negli argomenti oggetto di questo corso:

IMPOSTE – TASSE – CONTRIBUTI = TRIBUTI

dove

Il tributo è un prelievo riscosso in forma coattiva (di ricchezza), operato dallo Stato o da altro ente pubblico, per il soddisfacimento della spesa connessa ai bisogni pubblici.

I tributi sono classificati in:

- Tasse
- Contributi
- Imposte

TASSA = tributo finalizzato al soddisfacimento di bisogni pubblici divisibili, che viene richiesto per fruire di un servizio, come ad es. la tassa universitaria o la tassa per l'occupazione di suolo pubblico .

La **tassa** si differenzia dall'imposta in quanto applicata secondo il *principio della controprestazione*, cioè essa è legata ad una determinata prestazione di un servizio da parte di un ente pubblico (ad esempio: tasse portuali ed aeroportuali, concessioni, autorizzazioni, licenze...). Questo strumento tende a perdere importanza, nei moderni sistemi tributari, a favore di altri strumenti, quali la tariffa (vedi passaggio dalla TARSU alla TIA) o l'imposta.

E' possibile sotto distinguere la tassa in:

- 1) tassa amministrativa dovuta per ottenere certificazioni, atti, autorizzazioni, ecc. (ad es. le tasse scolastiche)
- 2) tassa industriale dovuta come corrispettivo per l'esercizio dell'attività
- 3) tassa giudiziaria dovuta per un servizio reso da un organo giudiziario.

CONTRIBUTO = è un versamento a favore di enti pubblici che viene effettuato per ottenere servizi e/o vantaggi erogati in futuro. E' una categoria non ben definita dalla dottrina, in quanto secondo parte di essa è possibile ricondurlo nei casi concreti alla tassa (es. contributo di utenza stradale) o all'imposta (contributo al servizio sanitario nazionale).

Esempio di contributi:

Contributi previdenziali, versamenti obbligatori effettuati solitamente all'INPS e all'INPDAP per ottenere successivamente una prestazione pensionistica.

Contributi assistenziali, altrettanto obbligatori, effettuati all'INPS o all'INAIL, per ottenere la copertura di rischi legati all'invalidità, alla malattia, agli infortuni.

L'obbligo contributivo sorge, quasi sempre, in capo al datore di lavoro in conseguenza dell'instaurazione di un rapporto di lavoro.

Per i liberi professionisti, i commercianti e gli artigiani il presupposto per l'obbligo contributivo è, al pari, lo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo.

IMPOSTA = tributo finalizzato al soddisfacimento di bisogni pubblici indivisibili ed è prelevato in relazione ad un fatto economico che esprime capacità contributiva, come il reddito nell'IRPEF, il consumo nell'IVA, ecc.. (mancanza di una controprestazione diretta da parte dello Stato).

Gli elementi costitutivi delle imposte sono:

- Presupposto: fatto giuridico che determina il sorgere dell'obbligazione tributaria;
- Base imponibile: espressione quantitativa del presupposto (valore su cui determinare);
- Aliquota: percentuale che viene applicata alla base imponibile per liquidare l'imposta.

La principale distinzione è tra le **imposte dirette** e le **imposte indirette**.

dove:

Le **imposte dirette** colpiscono direttamente il reddito o patrimonio. Tipiche di questa categoria:

Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)

Imposta sul reddito delle società (IRES)

Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)

Imposta Comunale sugli Immobili (ICI)

Mentre tra le **imposte indirette**, che colpiscono la manifestazione indiretta della capacità contributiva (ad es. il trasferimento di un bene), troviamo invece:

Imposta sul valore aggiunto (IVA)

Imposta di registro

Accisa

Imposta ipotecaria
Imposta catastale
Imposta di bollo
Imposta sulle pubblicità.

In relazione alla misura e al modo in cui se ne determina l'ammontare, le imposte si distinguono in:

FISSA = quando il suo ammontare non varia in relazione all'imponibile, ma è predeterminato dalla norma tributaria: qualunque sia l'imponibile, tutti i soggetti saranno tenuti a pagare la stessa cifra;

PROPORZIONALE = quando il suo ammontare aumenta in misura direttamente proporzionale all'aumentare dell'imponibile: ciò significa che, qualunque sia l'imponibile, la percentuale che il soggetto (passivo "*segue definizione*") dovrà pagare sarà la stessa;

REGRESSIVA = quando, all'aumentare dell'imponibile, l'ammontare dell'imposta aumenta in misura meno che proporzionale;

PROGRESSIVA = quando, all'aumentare dell'imponibile, il suo ammontare aumenta in misura più che proporzionale. L'IRPEF ("*segue definizione*") appartiene a questa categoria.

Gli **elementi principali** su cui si basa l'imposta sono:

- il **presupposto d'imposta**, che consiste nel fatto economico, o fattispecie imponibile, il cui verificarsi fa sorgere obblighi tributari, formali e sostanziali;
- il **soggetto attivo** è lo Stato o altro Ente pubblico che, in base alla legge, ha la possibilità di istituire tributi e riscuoterli;
- il **soggetto passivo** è la persona fisica o giuridica ovvero l'Ente che si trova in condizione di dover pagare l'imposta;
- l'**aliquota**: il rapporto tra l'ammontare dell'imposta rispetto alla somma imponibile e che di solito si esprime in percentuale (es. nell'IVA).

La **soggettività tributaria** è la posizione giuridica in cui si trovano i soggetti coinvolti nella vicenda tributaria.

Si distinguono, (individuate dalla legge) pertanto:

soggettività tributaria attiva = ente impositore che si sostanzia nella funzione tributaria (funzione pubblica) di esercizio della potestà impositiva (accertare e riscuotere i tributi).

Attenzione che anche il contribuente, che di regola è il soggetto passivo del rapporto tributario, può essere titolare di situazioni attive: si pensi al credito d'imposta previsto da varie normative quali quella relativa all'IVA e all'IRPEG.

soggettività tributaria passiva, dove

possono essere soggetti passivi del tributo:

le persone fisiche;

le persone giuridiche.

In entrambi i casi però hanno:

la soggezione ai poteri di controllo;

l'obbligo di adempiere al pagamento;

il dovere di assolvere gli obblighi previsti (es. tenuta delle scritture contabili);

il diritto soggettivo di adire il giudice per le controversie inerenti il rapporto d'imposta.

QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELL'UNIVERSITA'

L'articolo 74, primo comma, del T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 prevede che **gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, non sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.**

e le UNIVERSITA'?

(circolare n. 37/2004 Ministero Finanze)

Le Università statali non sono riconducibili fra i soggetti del primo comma dell'art. 74 in quanto **enti autonomi che esercitano in proprio funzioni dello Stato.**

Le Università statali, limitatamente alle funzioni statali esercitate, sono destinatarie della disposizione recata dal secondo comma, lettera a), dello stesso articolo 74, secondo la quale **non costituisce esercizio di attività commerciali l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici.**

PERTANTO:

Le Università sono soggetti passivi ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, ma, ai sensi del secondo comma lett. a) dell'art. 74, per le attività svolte nell'esercizio di funzioni statali non sono assoggettate ad imposizione.

Concorrono invece a formare il reddito complessivo delle Università i redditi derivanti dalle attività svolte in regime di diritto privato, anche se connesse all'esercizio di funzioni statali (es. redditi derivanti da aziende agrarie, da attività svolte sulla base di rapporti convenzionali o contrattuali).

^^

RISOLUZIONE MINISTERIALE N.VI-13-0172 DEL 09/07/1994 Dir.AA.GG. E CONTENZIOSO TRIBUTARIO:

Le Università statali sono da qualificarsi enti strumentali dello Stato data la loro autonomia e la caratteristica di esercitare in proprio funzioni statali; perciò, quali autonomi centri patrimoniali e reddituali, non vi è ragione di sottrarle alla regola dell'universalità della contribuzione. Le Università, in definitiva, sono soggetti passivi Irpeg, ma non sono soggette ad imposizione per le attività svolte nell'esercizio delle funzioni statali (ex art.88 del Tuir): concorrono a formare il loro reddito solo i redditi derivanti dalle attività svolte in regime di diritto privato anche se connesse all'esercizio di funzioni statali.

di conseguenza:

L'UNIVERSITA'

- A) non gode di esenzione oggettiva, in quanto non riconducibile agli enti previsti dall'art. 74, comma 1 del TUIR 917/86;
- B) non è soggetto passivo d'imposta limitatamente alle funzioni statali esercitate, art. 74, comma 2, lettera a), secondo il quale non costituisce esercizio di attività commerciali l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici;
- C) E' SOGGETTO PASSIVO D'IMPOSTA PER LE ATTIVITA' SVOLTE IN REGIME DI DIRITTO PRIVATO.

Pertanto:

UNIVERSITA' = ENTE PUBBLICO NON COMMERCIALE

che svolge due tipologie di attività:

- a) ATTIVITA' ISTITUZIONALE: *“esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici”*, (art. 74 c. 2 TUIR), che non costituiscono attività commerciale e pertanto escluse dall'ambito applicativo IVA per mancanza del presupposto soggettivo (artt. 1 – 4 DPR. 633/72);
- b) ATTIVITA' COMMERCIALE: ovvero le prestazioni a pagamento (analisi, prove, tarature, accertamenti tecnici); contributi e contratti di ricerca; consulenza e servizi, compresi quelli inerenti la didattica; previsti e regolamentati dai Regolamenti di Ateneo. Nell'ambito dello svolgimento di tale attività l' Università, ai sensi dell' art. 73, comma 1, lett. d), del TUIR, è soggetto passivo d'imposta e titolare di partita IVA.

cosa significa tutto ciò?

- a) Nell'ambito dello svolgimento dell' ATTIVITA' ISTITUZIONE deve attenersi a quanto disposto in materia di contabilità pubblica;
- b) Nell'ambito dello svolgimento dell' ATTIVITA' COMMERCIALE deve adempiere a quanto disposto dalla normativa IVA e contabilità (privata), come un qualsiasi "imprenditore" privato.

ovvero nello svolgimento delle:

OPERAZIONI ATTIVE (introiti o incassi):

- I soggetti passivi IVA hanno l'obbligo di certificare le operazioni effettuate che rientrano nel campo di applicazione del tributo, mediante l'emissione di documenti (la fattura, la ricevuta o lo scontrino fiscale, il documento di consegna, etc.), solo in ipotesi limitate (es. autofattura), la fattura deve essere emessa dal cessionario committente;
- Ogni operazione dell'Università inerente l'attività commerciale viene effettuata sulla base di un contratto o convenzione o sulla base di un tariffario e dietro pagamento di un corrispettivo
- L'Università, a fronte del pagamento del corrispettivo relativo ad ogni prestazione per "attività commerciale" deve pertanto emettere fattura ai sensi dell'art. 21 del DPR633/72, a prescindere che l'operazione sia imponibile, non imponibile o esente IVA.

ovvero nello svolgimento delle:

OPERAZIONI PASSIVE (acquisti o spese):

- La detrazione dell'IVA sugli acquisti
 1. l'imposta pagata dall'Università in relazione ai beni e/o servizi importati od acquistati nell' ambito dell'attività commerciale è detraibile nel rispetto delle condizioni e dei limiti fissati dalla legge e dai regolamenti interni di ciascun Ateneo;
 2. le condizioni necessarie affinché la detrazione dell'iva sugli acquisti e sulle importazioni sia legittima, sono:
 - inerenza degli acquisti alla sfera dell'attività commerciale dell'Università;
 - esigibilità dell'imposta, ex art. 6 del DPR 633/72;
 - sistema contabile conforme alla normativa vigente;
 - rispetto dei limiti di detraibilità ex art. 19 del DPR 633/72.

UNIVERSITA'-SOSTITUTO D'IMPOSTA

UNIVERSITA' = SOSTITUTO D'IMPOSTA (art. 23 DPR. 600/73)

D.P.R. n. 600 del 29/09/1973 - art. 23

1. Gli enti e le società e associazioni....., le persone fisiche che esercitano imprese commerciali..... o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 del T.U. DPR. 917/86, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa.....

PERTANTO: Ai sensi dell'art. 23 DPR. 600/72 e dell'art. 73 TUIR sono sostituti d'imposta:

- .- società di capitali, cooperative, mutualistiche, società di persone comprese le irregolari e di fatto;**
- .- imprese individuali commerciali o agricole;**
- .- le associazioni con o senza personalità giuridica, le associazioni professionali;**
- .- le persone fisiche che esercitano arti o professioni;**
- .- le Amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo;**
- .- le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato e della Corte Costituzionale, nonché del Presidente della Repubblica.**

Pertanto:

I'UNIVERSITA' sia nell'ambito dello svolgimento dell'attività ISTITUZIONALE che di quella COMMERCIALE è SOSTITUTO D'IMPOSTA.

di conseguenza:

Il **sostituto d'imposta** è il soggetto che deve operare le ritenute previste per legge (tipicamente il datore di lavoro).

La figura del sostituto d'imposta risponde a tre esigenze particolari:

- A) la semplificazione dei rapporti del fisco con la pluralità dei contribuenti;
- B) la seconda concerne il rafforzamento della garanzia patrimoniale (esigenza del garante di soddisfare il bisogno del garantito-Stato);
- C) garantisce la sicura riscossione del tributo.

Il sostituto d'imposta è "chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili.

Dopo aver definita la collocazione tributaria dell'Università ed aver appurato che la stessa riveste la funzione di sostituto d'imposta, evidenziamo la normativa (quella fondamentale), peraltro già citata, dalla quale scaturiscono una serie di adempimenti e responsabilità in capo alle Università.

FONTI NORMATIVE DI RIFERIMENTO:

- DPR. 917/86 – TESTO UNICO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (TUIR)

- DPR. 600/73 – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

- DPR. 602/73 – DISPOSIZIONI SULLA RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

- DPR. 633/72 – DISCIPLINA DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.

dove:

Testo Unico delle Imposte sui Redditi - D.P.R. n° 917/86

Titolo I	Imposta sul reddito delle persone fisiche	Capo I : disposizioni generali		artt. 1 - 24	
		Capo II : redditi fondiari		artt. 25 - 43	
		Capo III : redditi di capitale		artt. 44 - 48	
		Capo IV : redditi di lavoro dipendente		artt. 49 - 52	
		Capo V : redditi di lavoro autonomo		artt. 53 - 54	
		Capo VI : redditi di impresa		artt. 55 - 66	
		Capo VII: redditi diversi		artt. 67 - 71	
Titolo II	Imposta sul reddito delle società	Capo I : soggetti passivi e disposizioni generali		artt. 72 - 80	
		Capo II :	determinazione della base imponibile della società e degli enti commerciali residenti:	Sezione I: determinazione della base imponibile	artt. 81 - 116
				Sezione II: consolidato nazionale	artt. 117- 129
				Sezione III: consolidato mondiale	artt. 130 - 142
		Capo III : enti non commerciali residenti		artt. 143 – 150	
		Capo IV : società ed enti commerciali non residenti		artt. 151 – 152	
		Capo V : enti non commerciali non residenti		artt. 153 – 154	
		Capo VI : determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime		artt. 155 – 161	
Titolo III	Disposizioni comuni (riguardano in particolare la disciplina delle operazioni straordinarie e dei redditi prodotti all'estero)	Capo I : disposizioni generali		artt. 162 – 164	
		Capo II : disposizioni relative ai redditi prodotti all'estero ed ai rapporti internazionali		artt. 165 – 169	
		Capo III : operazioni straordinarie		artt. 170 – 177	
		Capo IV: operazioni straordinarie fra soggetti residenti in Stati membri diversi dall'Unione Europea		artt. 178 – 181	
		Capo V : enti non commerciali non residenti		artt. 182 – 184	
Titolo IV	Disposizioni varie, transitorie e finali		artt. 185 – 191		

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi
D.P.R. n° 600/73

Titolo		Articolo
Titolo I	Dichiarazione annuale	1. Dichiarazione dei soggetti passivi.
		2. Contenuto della dichiarazione delle persone fisiche
		3. Certificazioni e documenti riguardanti la dichiarazione delle persone fisiche
		4. Contenuto della dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche
		5. Certificazioni e documentazioni riguardanti la dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche
		6. Dichiarazione delle società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate
		7. Dichiarazione dei sostituti d'imposta
		7-bis. Certificazioni dei sostituti di imposta
		8. Redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni
		9. Termini per la presentazione delle dichiarazioni
		10. Dichiarazione nei casi di liquidazione
		11. Dichiarazione nei casi di trasformazione e di fusione
		12. Presentazione delle dichiarazioni
12-bis. Trattamento dei dati risultanti dalla dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto		
Titolo II	Scritture contabili	13. Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili
		14. Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati
		15. Inventario e bilancio
		16. Registro dei beni ammortizzabili
		17. Registro riepilogativo di magazzino
		18. Contabilità semplificata per le imprese minori
		18-bis. Scritture contabili delle imprese di allevamento
		18-ter. Scritture contabili per le attività agricole
		19. Scritture contabili degli esercenti arti e professioni
		20. Scritture contabili degli enti non commerciali
		20-bis. Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale
		21. Scritture contabili dei sostituti d'imposta
		22. Tenuta e conservazione delle scritture contabili
Titolo III	Ritenute alla fonte	23. Ritenute sui redditi di lavoro dipendente
		24. Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
		25. Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi
		25-bis. Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari
		26. Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale
		26-bis. Esenzione dalle imposte sui redditi per i non residenti
		26-ter.
		26-quater. Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea
		27. Ritenuta sui dividendi
		27-bis. Rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti
		27-ter. Azioni in deposito accentrato presso la Monte Titoli S.p.A
		28. Ritenuta sui compensi per avviamento commerciale e sui contributi degli enti pubblici
		29. Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato
30. Ritenuta sui premi e sulle vincite		
Titolo IV	Accertamento e controlli	31. Attribuzioni degli uffici delle imposte
		32. Poteri degli uffici
		33. Accessi, ispezioni e verifiche
		34. Certificazione delle passività bancarie
		35. Deroghe al segreto bancario

